



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11891.720266/2012-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.610 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2024
Recorrente CARLOS EUGENIO VIEIRA CADINANOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 26/06/2012

TRANSPORTADOR. EXTRAVIO. ISENÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O transportador responde pelos tributos incidentes por mercadoria sob controle aduaneiro extraviada sob sua guarda. O extravio da mercadoria afasta eventual benefício de isenção ou redução.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-51.886, proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza/CE, que por unanimidade de votos julgou por não conhecer a Impugnação do Auto de Infração e considerou devida a exação.

Adoto o relatório do Acórdão de Primeira Instância por entender que bem descreve a situação.

Da autuação

Trata o presente processo de lançamentos consubstanciados em autos de infração (docs. fls. 02 a 52), por meio dos quais foram formalizadas as seguintes exigências fiscais:

- i) **Imposto de Importação (II)** no valor de **R\$ 34.407,18**, acrescido da multa de lançamento de ofício (75,0% do tributo devido) no valor de **R\$ 25.805,39** e dos juros de mora no valor de **R\$ 1.451,98**;
- ii) **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** no valor de **R\$ 15.789,07**, acrescido da multa de lançamento de ofício (75,0% do tributo devido) no valor de **R\$ 11.841,80** e dos juros de mora no valor de **R\$ 666,29**;
- iii) **COFINS-Importação** no valor de **R\$ 31.892,09**, e respectiva multa de lançamento de ofício (75,0% do tributo devido) no valor de **R\$ 23.919,07**;
- iv) **PIS/PASEP-Importação** no valor de **R\$ 6.209,08**, e respectiva multa de lançamento de ofício (75,0% do tributo devido) no valor de **R\$ 4.656,81**; e
- v) **Multa** por contêiner ou veículo contendo mercadoria em regime de trânsito aduaneiro, que não seja localizado (art. 107, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/1966 com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003), no valor de **R\$ 15.000,00**.

Nas peças de autuação (docs. fls. 40 a 77) encontram-se descritos os fatos que ensejaram tais exigências, consoante resumidamente a seguir transcrito:

“Auto de Infração lavrado em nome de CARLOS EUGÊNIO VIEIRA CADINANOS (CPF:856.027.447-20) por ser este o representante legal da transportadora estrangeira EXPRESSO CANTARINI S.A., conforme procuração emitida pela empresa transportadora e traduzida em cartório (anexa ao processo administrativo).

Em 26/06/2012, a empresa transportadora estrangeira, domiciliada na República Argentina, EXPRESSO CANTARINI S.A., por intermédio de seu representante legal LAUREANO ANTONIO VASQUEZ NETO (CPF:900.141.890-20), solicitou o regime aduaneiro especial de trânsito aduaneiro tendo por origem o Centro Unificado de Fronteira São Borja/Santo Tomé e destino a EADI - UNIFAST LOG. INDUSTRIAL S/A - BETIM - MG.

Foi emitida a Declaração de Trânsito Aduaneiro nº 12/0335142-6, sendo que era composta de DESODORANTES AEROSOL, de classificação fiscal 3307.20.10, importadas pela empresa UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (CNPJ: 01.615.814/0045-14), tendo como veículos transportadores o cavalo trator estrangeiro de placa JDE-961 e semi-reboque estrangeiro de placa DKQ-419. A declaração foi desembarçada no dia 26/06/2012 às 14h55min, dando início ao trânsito aduaneiro da carga.

O representante da empresa transportadora entrou em contato com a unidade de destino da carga, informando que a mesma havia sido roubada e dessa forma não seria apresentada para desembarço. Para comprovar o fato, apresentou juntamente o boletim de ocorrência registrado na Delegacia de Polícia Civil de Curitiba.

No boletim de ocorrência a vítima relata que estava com o caminhão parado para descanso, quando quebraram o vidro de sua cabine e foi abordado por três indivíduos armados, quando foi colocado na parte traseira da cabine, com uma camiseta na cabeça.

Relata ainda que os indivíduos assumiram o comando do veículo e seguiram em direção a Campina Grande do Sul/PR, onde deixaram o motorista e tomaram rumo incerto com o veículo. O motorista relata que ficou por algumas horas no meio do mato na companhia de outros dois marginais, que levaram dele alguns pertences pessoais, dinheiro e o caminhão e carga. A carga e caminhão, até o registro do Boletim de Ocorrência, permaneciam desaparecidos.

O beneficiário do regime de trânsito aduaneiro é empresa transportadora, que se comprometeu em TRTA, a recolher os tributos suspensos em razão do regime em caso de não conclusão do mesmo. A empresa assume a responsabilidade pelo integral cumprimento das obrigações constantes do termo, comprometendo-se a recolher aos cofres públicos o valor dos tributos suspensos e demais encargos.

Esta assunção independe de qualquer situação que possa concorrer para negativa da conclusão da operação. Não há dúvida do conteúdo e responsabilidades contidos no TRTA assinado pelo beneficiário, assim como da certeza do descumprimento do regime, cujo prazo findou-se em 02/07/2012 às 00h55min.

(...)

Conforme disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 12, de 31 de março de 2004, não caracteriza o roubo ou furto como evento de caso fortuito ou de força maior capaz de excluir a responsabilidade pelo extravio de mercadoria, por não atender, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade.

(...)”

Assim, por considerar a liquidez e certeza da obrigação assumida pelo interessado quando da assinatura do anexo ao Termo de Responsabilidade para Trânsito Aduaneiro em 26/06/2012, a autoridade fiscal lavrou os autos de infração para exigência dos créditos tributários apurados.

Da impugnação

Cientificado dos lançamentos efetuados em 14/02/2013, o sujeito passivo apresentou sua impugnação (doc. fls. 80/94) em 12/03/2013, contendo as seguintes razões de defesa:

- em 26/06/2012, o impugnante, na qualidade de representante legal da empresa transportadora estrangeira EXPRESSO CANTARINI S/A, domiciliada na República Argentina, solicitou o regime especial de trânsito aduaneiro para ingresso no País de uma carga composta de desodorantes aerossol, de classificação fiscal 3307.20.10, importada pela empresa UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA, tendo o referido trânsito como origem o Centro Unificado de Fronteira São Borja/Santo Tomé e como destino a EADI - UNIFAST LOG. INDUSTRIAL S/A em Betim/MG;
- foi emitida a Declaração de Trânsito Aduaneiro nº 12/0335142-6 e o regime especial foi deferido com o início do trânsito da carga devendo ocorrer em 26/06/2012 às 14h55, e com prazo para conclusão até 02/07/2012, às 00h55;
- durante o deslocamento de Uruguaiana a São Paulo, o veículo e a respectiva carga foram roubados, impedindo a conclusão do despacho aduaneiro;
- o representante da empresa transportadora entrou em contato com a unidade de destino da carga informando acerca do roubo, e que por tal motivo a mesma não seria apresentada para desembarque, ocasião em que foi apresentado o Boletim de Ocorrência registrado na Delegacia de Polícia Civil em Curitiba/PR;
- a autoridade fiscal entendeu que o evento relatado não exime a responsabilidade do beneficiário do regime pelo término do despacho aduaneiro, pois a empresa (por meio de seu representante legal) teria assumido o ônus pelo integral cumprimento das obrigações constantes do termo de responsabilidade, comprometendo-se a recolher aos cofres públicos o valor dos tributos suspensos e demais encargos;
- embora inexistente, por parte da autoridade lançadora, qualquer dúvida quanto à efetiva ocorrência do roubo, esta sustenta, com fulcro no ADI nº 12/2004, que o roubo de cargas não se constitui em evento de caso fortuito ou de força maior, haja vista a ausência de “imputabilidade, inevitabilidade e irresistibilidade”;
- no entanto, deve-se destacar que a Administração, constitucionalmente, se rege, dentre outros princípios, pelo da moralidade, e neste diapasão, o ADI nº 12/2004 há que ser considerado ineficaz e inválido, posto que caracteriza verdadeira afronta ao princípio da moralidade administrativa, configurando-se referido ato interpretativo nada mais do que a transferência ao particular de prejuízos decorrentes da incompetência do Estado no exercício de uma de suas competências privativas e essenciais: a segurança pública;
- o evento roubo não pode ser legalmente considerado como fato previsível, não cabendo ao cidadão/particular zelar pela segurança pública que é dever do Estado, que deve dotar as rodovias e vias públicas de aparatos e pessoal de segurança;
- o entendimento constante nas peças de autuação implica não só em inversão dos princípios legais, mas também dos princípios morais e éticos com que deve se conduzir qualquer sociedade organizada, transferindo ao particular o ônus da segurança pública e imputando-lhe a responsabilidade pelo fato criminoso, quando, na verdade, é apenas uma vítima;
- quais providências deveria ter a impugnante adotado para que pudesse se eximir de responsabilidade pelas consequências do roubo e ficasse demonstrado que diligenciou no sentido de evitá-lo: armado seus motoristas? Contratado escoltas para suas cargas? Contratado motoristas especialmente treinados em artes marciais e dispostos a morrer para evitar o roubo dos bens de terceiros?”;
- destaque-se que o caso fortuito ou força maior é o evento que independe da vontade das partes e cujos efeitos não é possível evitar ou impedir, e portanto, o roubo, legalmente, na definição de caso fortuito ou de força maior, é excludente de responsabilidade das vítimas;
- nem se pretenda tratar-se aqui, de um risco inerente à atividade de transporte, pois o risco inerente à atividade de transporte de cargas é a perda da carga, e não o roubo da carga, não sendo possível imputar ao impugnante qualquer responsabilidade, seja esta pertinente a impostos ou multas, pelo descumprimento do Regime de Trânsito Aduaneiro, consoante reiterado entendimento dos Tribunais;
- no que se refere à exigência do Imposto de Importação, as mercadorias objeto da autuação fiscal foram fabricadas na Argentina, tratando-se de mercadorias originárias de país integrante do MERCOSUL, sendo certo que sua importação não está sujeita ao II, nos termos dos tratados celebrados entre os países membros, inclusive o Brasil; e deste modo, não sendo tributada a operação de importação, como é o caso, o descumprimento do regime de trânsito aduaneiro não implica em exigência do referido imposto;
- tivesse a mercadoria submetida a despacho na inspetoria em que ingressou no país (Uruguaiana) não teria o importador recolhido o Imposto de Importação, ou mesmo, tivesse a

mercadoria chegado à inspetoria aduaneira de destino, realizando-se ali o respectivo despacho, não haveria a obrigação legal de recolher o Imposto de Importação, razão pela qual não há como se tornar devido referido tributo, pelo fato da mercadoria não ter chegado a seu destino final e não ter sido completado seu despacho aduaneiro;

- igualmente indevida a exigência da multa isolada, pois ainda que se admita que o roubo da carga não exime o transportador da responsabilidade pelo pagamento dos tributos suspensos pela DTA, não há como se pretender imputar-lhe multa pela não apresentação da carga no local de destino, sendo evidente que a aplicação de multas isoladas demanda a existência de culpa ou dolo do contribuinte;

- com relação ao IPI, o desembaraço da mercadoria não ocorreu, logo não houve fato gerador do Imposto, que somente seria devido após a sua chegada ao destino, e mais, não se tem a configuração do fato gerador na hipótese de extravio de mercadorias importadas ocorrido antes do desembaraço aduaneiro, nos termos do ADN CST nº 1, de 25/01/1978;

- o Fisco não pode pretender cobrar IPI sobre mercadorias roubadas, uma vez que o impugnante não está na posse da carga, não podendo ser obrigado a pagar o tributo, quando não teve proveito econômico, não ocorrendo o fato gerador porque a carga não foi entregue ao comprador, pois além de não ter lucro na operação ainda estaria obrigada a recolher imposto sobre um decréscimo patrimonial, com o que se estaria conferindo ao tributo efeito confiscatório, constitucionalmente vedado;

- quanto ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação, uma vez que a mercadoria não chegou ao seu destino final, não há a obrigação legal de recolhimento de tais Contribuições, assim como de nenhum dos tributos exigidos, tampouco da multa de ofício lançada, resultando totalmente insubsistente o crédito tributário exigido nos autos.

Ao final de sua defesa, requer o impugnante sejam julgados totalmente improcedentes os autos de infração constantes do presente processo, com o consequente cancelamento das exigências neles formalizadas.

É o relatório.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 26/06/2012

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação lei ou ato normativo do Poder Público, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 26/06/2012

TRÂNSITO ADUANEIRO. NÃO CONCLUSÃO. TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO. RESPONSABILIDADE.

O transportador que não comprovar a chegada da mercadoria no local do destino fica sujeito ao cumprimento das obrigações fiscais assumidas em termo de responsabilidade. Em se tratando de empresa estrangeira, o seu representante no País é quem responde pelas obrigações tributárias (tributos e multas) relacionadas à operação não concluída de trânsito aduaneiro.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 26/06/2012

PIS/PASEP E COFINS NA IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE. ADEQUAÇÃO.

Em face do efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, devem as exigências correspondentes serem adequadas, mediante expurgo daquelas parcelas consideradas indevidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Recorrente tomou ciência no dia 21 de outubro de 2020, e apresentou Recurso Voluntário no dia 16 de novembro de 2020.

Em seu Recurso Voluntário argui que o roubo de carga constituiria hipótese de caso fortuito, apresenta jurisprudência judicial a respeito da consideração do roubo como

hipótese de força maior nas situações em que haja imputação de responsabilidade tributária do transportador.

Também argumenta que as mercadorias extraviadas eram provenientes da Argentina e, portanto, seriam isentas, e que a cobrança do crédito tributário, ignorando a isenção por ser mercadoria proveniente do Mercosul, converteria a exigência do crédito tributário em penalidade e a ocorrência de roubo de carga em fato gerador de tributos.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

“Ante todo o exposto e reportando-se à sua Impugnação, como se aqui estivesse transcrita, aguarda o Recorrente seja o presente recurso conhecido e provido, reformando-se a r. decisão de primeira instância administrativa.”

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

O mesmo tema já foi enfrentado pela 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 9303-004.715, conforme ementa que reproduzo a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 12/08/2001

ROUBO DE MERCADORIAS. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR OU DEPOSITÁRIO.

O roubo ou o furto da carga transportada ou depositada correspondem à hipótese que a doutrina convencionou denominar caso fortuito interno, que poderia ser previsto, e cujos efeitos poderiam ser evitados. Consequentemente, não há que se falar em caso fortuito ou força maior, para efeito de exclusão da responsabilidade. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-004.715, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Brasília, DF, 21 de março de 2017.

Neste Acórdão o relator do voto vencedor abordou muito detalhadamente dois temas importantes: se o roubo de cargas na atividade de transporte constitui-se ou não caso fortuito, e se o registro de boletim de ocorrência do roubo seria prova suficiente para se determinar a ocorrência efetiva do que foi reportado à Autoridade Policial, ou se é apenas um registro declaratório de um fato que ainda será investigado e comprovado ou não.

O Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, o Regulamento Aduaneiro, assim trata o assunto, em seus artigos 337 a 339, 660 e 661:

“Art. 337. As obrigações fiscais relativas à mercadoria, no regime de trânsito aduaneiro, serão constituídas em termo de responsabilidade firmado na data do registro da declaração de admissão no regime, que assegure sua eventual liquidação e cobrança (Decreto-Lei nº 37, de 1966, arts. 72, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e 74).

Parágrafo único. Ressalvados os casos de expressa dispensa, estabelecidos em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, será exigida garantia das obrigações fiscais constituídas no termo de responsabilidade, na forma do art. 759 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 72, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Art. 338. O transportador de mercadoria submetida ao regime de trânsito aduaneiro responde pelo conteúdo dos volumes, nos casos previstos no art. 661.

Art. 339. O transportador deverá apresentar a mercadoria submetida ao regime de trânsito aduaneiro na unidade de destino, dentro do prazo fixado, na forma estabelecida na Subseção II da Seção VI.

§ 1º O transportador que não apresentar a mercadoria no local de destino, na forma e no prazo referidos no caput, ficará sujeito ao cumprimento das obrigações assumidas no termo de responsabilidade, sem prejuízo das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 74, § 1º).

§ 2º Na hipótese do § 1º, os tributos serão os vigentes à data da assinatura do termo de responsabilidade, com os acréscimos legais (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 74, § 1º).

(...)

Art. 660. Os créditos relativos aos tributos e direitos correspondentes às mercadorias extraviadas na importação, inclusive multas, serão exigidos do responsável por meio de lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, observado o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 60, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 1º Para os efeitos do disposto no caput, considera-se responsável (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 60, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40): (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - o transportador, quando constatado o extravio até a conclusão da descarga da mercadoria no local ou recinto alfandegado, observado o disposto no art. 661; ou (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

II - o depositário, quando o extravio for constatado em mercadoria sob sua custódia, em momento posterior ao referido no inciso I. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º Fica dispensado o lançamento de ofício de que trata o caput na hipótese de o importador ou de o responsável assumir espontaneamente o pagamento dos créditos (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 60, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Art. 661. Para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 41): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - constatado que houve, após o embarque, substituição de mercadoria; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

II - houver extravio de mercadoria em volume descarregado com indícios de violação; ou (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - o volume for descarregado com peso ou dimensão inferior ao constante no conhecimento de carga, no manifesto ou em documento de efeito equivalente. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

É muito clara, na legislação, a responsabilidade do transportador nos casos de avaria ou extravio da mercadoria em trânsito.

O regime aduaneiro do trânsito é uma concessão em favor da facilitação logística de operações de comércio exterior. Mercadorias e produtos que transitam pelas fronteiras brasileiras podem ser redirecionados pelo Território Aduaneiro, de forma a garantir ao importador um ganho logístico, realizando o despacho de importação em um recinto alfandegado mais próximo de seu endereço ou de seus clientes.

Isto implica que as mercadorias sob o regime de trânsito aduaneiro ainda não foram nacionalizadas. São mercadorias estrangeiras, sobre as quais o controle aduaneiro ainda não se realizou quanto à sua nacionalização, o que não se limita apenas à questão tributária e quanto aos tributos devidos. Também são de grande relevância os controles fitossanitários, de segurança pública e de vigilância sanitária, cujas consequências pela sua ausência possuem um elevado risco de trazer gravíssimos prejuízos.

Vale destacar que a ocorrência do fato gerador do imposto de importação (II) é a entrada do bem em território nacional. A ocorrência do fato gerador do II traz algumas

considerações um pouco mais complexas do que aquelas aplicáveis aos tributos internos, pois acrescenta-se a questão da valoração da base de cálculo que, como regra geral, está quantificada em moeda estrangeira para a qual precisa estabelecer-se uma taxa adequada de câmbio para a sua conversão em reais (moeda nacional).

Assim, há um fato material que determina ocorrência do fato gerador, que seria

DO FATO GERADOR

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação **é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º **Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica às malas e às remessas postais internacionais.

§ 3º As diferenças percentuais de mercadoria a granel, apuradas na verificação da mercadoria, no curso do despacho aduaneiro, não serão consideradas para efeitos de exigência do imposto, até o limite de um por cento (Lei nº 10.833, de 2003, art. 66).

§ 4º O disposto no § 3º não se aplica à hipótese de diferença percentual superior a um por cento. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 23, caput e parágrafo único, este com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;

c) **mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira;** ou (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

d) **mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada;** (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

III - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 689 (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 18, caput e parágrafo único); ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

IV - na data do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79, caput). (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Parágrafo único. O disposto no inciso I aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação, e de mercadoria contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, sujeita ao regime de importação comum.

No entanto, a questão tributária não se resume apenas ao II, mas estende-se para outros tributos federais, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e as contribuições do PIS/COFINS.

Vemos abaixo como o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, o Regulamento do IPI (RIPI), estabelece a ocorrência do fato gerador do IPI.

Art. 35. São fatos geradores do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 46): (Redação dada pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; e (Redação dada pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação (Lei n o 4.502, de 1964, art. 2 o , § 3 o , e Lei n o 10.833, de 2003, art. 80).

Também podem-se citar as contribuições do PIS/COFINS, cujo fato gerador é assim descrito na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

(...)

§ 1º Para efeito do inciso I do caput deste artigo, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

(...)

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

(...)

Desta forma, a determinação da ocorrência dos fatos geradores de todos os tributos federais incidentes na importação tem em comum uma natureza dupla composta por um aspecto espacial e outro de natureza temporal. Na prática, o bem público que se pretende tutelar está relacionado ao aspecto espacial, que prevalece sobre o aspecto temporal, o qual reveste-se de mera necessidade operacional para se determinar a base de cálculo destes tributos.

Explico. Quando se trata da importação de mercadoria estrangeira há diversos aspectos para justificar o controle aduaneiro, que utilizando-nos de uma simplificação útil, pode ser descrito como um aspecto fiscal (arrecadação tributária) e extrafiscal (aspecto de natureza preponderante nesta relação jurídica).

Obviamente que o que se está discutindo neste processo possui natureza fiscal (tributária), mas esta nossa pequena digressão visa apenas determinar a preponderância do aspecto espacial da ocorrência do fato destes tributos sobre o seu aspecto temporal, *vis a vis* como veremos adiante as considerações da PGFN sobre a jurisprudência judicial existente sobre o tema “roubo de carga”, baseada num paradigma de cobrança do IPI “interno”.

A natureza extrafiscal, como é de amplo conhecimento, tem um aspecto de segurança interna nas áreas já citadas anteriormente, e mesmo a cobrança dos tributos de importação possui um aspecto de intervenção do Estado no domínio econômico ao equiparar o nível de tributação interna com a desoneração comum na exportação em todos os países, com impactos diretos na competitividade das empresas nacionais face aos produtos de origem estrangeira.

Desta forma, ainda que haja um aspecto temporal a ser apreciado no fato gerador dos tributos envolvidos, o fato é que, para fins do controle aduaneiro - mesmo no seu aspecto fiscal – o que realmente importa é o momento de entrada efetiva no território aduaneiro. Vale lembrar que esta necessidade decorre do fato de que a entrada no espaço aéreo ou no mar territorial é de difícil identificação, cujo controle é melhor exercido pela presunção legal determinando o momento de registro da Declaração de Importação (DI), ou no nosso caso específico, do momento do lançamento dos tributos cobrados em decorrência do extravio de

carga controlada. A única fronteira de fácil identificação do momento exato de entrada no Território Aduaneiro é a fronteira terrestre, onde se pode adequadamente registrar, pela própria Autoridade Aduaneira, a data e hora da entrada.

Vejamos então o que diz o Parecer SEI nº 7/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

1. O presente Parecer tem como escopo analisar a viabilidade de edição de ato declaratório, com base no art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[1], e no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997[2], que dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos em relação às demandas/decisões judiciais que fixam o entendimento de que não há incidência de IPI sobre mercadoria que tenha sido objeto de furto ou roubo ocorrido após a saída do estabelecimento comercial ou a ele equiparado e antes da efetiva entrega ao comprador.

2. Nos termos do art. 19, §§ 4º e 5º, da citada Lei nº 10.522, de 2002[3], a lavratura de ato declaratório também possui o condão de impedir a constituição do crédito tributário pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, obrigando-a, inclusive, a rever, de ofício, os lançamentos já efetuados.

(...)

7. Em que pese a força de tais argumentações, a posição outrora firmada pelo STJ no REsp nº 734.403/RS (que guardava consonância com a linha de entendimento da RFB), restou superada no âmbito da Corte Superior de Justiça, prevalecendo hoje tese contrária à defendida, em juízo, pela Fazenda Nacional.

8. É firme o entendimento atual de que o fato gerador do IPI não é a mera saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Este seria apenas o momento (critério temporal) da incidência da norma sobre a hipótese fática indicada pelo legislador constituinte (critério material), qual seja, a realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados. Nesse sentido, para o STJ, a saída de mercadoria do estabelecimento comercial ou a ele equiparado não caracteriza, por si só, a ocorrência do fato gerador do IPI, fazendo-se necessária a efetivação de operação mercantil, à luz do que dispõe o art. 46, inciso II, do CTN[4], c/c o art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal[5], o que não ocorre nos casos de roubo ou furto.

(...)

12. Superadas as argumentações da RFB, passa-se à análise da jurisprudência atual do STJ sobre o objeto do presente Parecer.

13. Em recente acórdão (DJe 21/11/2018), a Primeira Seção do STJ, ao julgar o EREsp nº 734.403/RS, ratificou o seu entendimento atual quanto ao tema, pondo fim a qualquer possibilidade, no momento, de reversão da matéria. Afirmou a Egrégia Corte de Justiça que “a controvérsia já se encontra superada em ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, restando consolidado o entendimento de que a operação passível de incidência da exação é aquela decorrente da saída do produto industrializado do estabelecimento do fabricante e que se aperfeiçoa com a transferência da propriedade do bem, porquanto somente quando há a efetiva entrega do produto ao adquirente a operação é dotada de relevância econômica capaz de ser oferecida à tributação”, conforme se observa de excertos do julgado citado:

(...)

Examinando-se a hipótese vertente, desde logo, conclui-se que:

a) nas causas em que se discute a incidência de IPI na hipótese de roubo ou furto de mercadoria antes da entrega ao comprador, como na hipótese objeto deste Parecer, a competência para representar a União é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, já que se trata de matéria fiscal (art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993) e

b) as decisões, citadas exemplificativamente ao longo deste Parecer, manifestam a reiterada jurisprudência do STJ no sentido de se reconhecer a não incidência do tributo nos moldes acima delineados.

23. Destarte, há base legal para a edição de ato declaratório do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional, a ser aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, que dispense a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional da interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, bem como de apresentar contestação acerca da matéria ora abordada.

24. Contudo, por força de imperativo legal, devem ser ressalvas do presente ato declaratório as hipóteses tratadas no art. 2º, § 3º, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e no art. 39, § 3º, alínea “c”, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, como se observa a seguir:

Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

(...)

§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação. (grifou-se)

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

(...)

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

b) os produtos forem revendidos no mercado interno;

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos. (grifou-se)

25. Por fim, merece ser ressaltado que o presente Parecer não implica, em hipótese alguma, o reconhecimento da correção da tese adotada pelo STJ. O que se reconhece é a pacífica jurisprudência desse Tribunal Superior, a recomendar a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, eis que os mesmos se mostrarão inúteis e apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Vemos pelos trechos, acima reproduzidos, do citado Parecer PGFN, que a razão pela qual firmou-se jurisprudência, no Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que para efeitos de consideração da ocorrência do fato gerador do IPI, a mera saída do estabelecimento do industrial não configuraria a hipótese legal do fato gerador do IPI, contrariando o descrito em Lei, e criando novas hipóteses legais por decisão judicial, no caso do interesse de cobrança deste tributo pela Autoridade Tributária em caso de roubo de carga.

A determinação de que o fato gerador do IPI, na jurisprudência citada no Parecer PGFN, seria a conclusão da operação comercial de venda, ou de transferência, e não saída do estabelecimento industrial e, portanto, não haveria imposto a cobrar no caso de roubo da carga antes da entrega ao comprador, é inaplicável no caso de tributos do comércio exterior, pelos motivos já acima descritos e confirmada pela própria conclusão da PGFN, conforme fica claro na leitura do parágrafo 24, acima reproduzido em negrito.

Excludente de Responsabilidade – Caso Fortuito

Como já citado no início deste voto, há jurisprudência na Câmara Superior de Recursos Fiscais, considerando que o roubo de carga no trânsito aduaneiro não poderia ser considerado como caso fortuito, nos termos do artigo 664, do Regulamento Aduaneiro:

Art. 664. A responsabilidade a que se refere o art. 660 pode ser excluída nas hipóteses de caso fortuito ou força maior. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Parágrafo único. Para os fins de que trata o caput, os protestos formados a bordo de navio ou de aeronave somente produzirão efeito se ratificados pela autoridade judiciária competente. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Além da decisão reproduzida no início do voto, reproduzo abaixo trecho do voto vencedor do Acórdão nº 9003-008.382, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, com o qual concordo na íntegra e peço a vênha para adotá-lo como minha razão de decidir.

“Com a devida vênha divirjo da i. relatora. Reproduzo a seguir as razões, em relação ao mesmo contribuinte, que tive oportunidade de lançar no Acórdão 9303-007.713, julgado em 22/11/2018. O Regulamento Aduaneiro atribui ao transportador (art. 595 do RA 2002) a responsabilidade fiscal pelo trânsito não concluído, pontuando que essa responsabilidade pode ser elidida pela ocorrência de caso fortuito ou de força maior.

Assumindo a premissa de que, de acordo com os documentos acostados ao processo, a mercadoria foi alvo de roubo, a solução do litígio depende da avaliação se tal hipótese é suficiente para excluir a responsabilidade do transportador.

De fato, de acordo com o art. 595 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 2002), essa é uma das apurações a ser empreendida pela autoridade aduaneira:

Art. 595. A autoridade aduaneira, ao reconhecer a responsabilidade nos termos do art. 591, verificará se os elementos apresentados pelo indicado como responsável demonstram a ocorrência de caso fortuito ou de força maior que possa excluir a sua responsabilidade.

Segundo entende a recorrente, o fato da carga ter sido roubada seria suficiente para afastar a aplicação da penalidade imposta.

Em sentido inverso, a meu ver corretamente, entendeu o aresto recorrido que tal circunstância, por si só, não seria capaz de caracterizar a referida excludente e, conseqüentemente, de afastar a responsabilidade do transportador.

Chego a essa conclusão a partir da investigação do conceito de força maior, fixado nos termos da Lei Civil, bem assim da doutrina e da jurisprudência das mais altas cortes do País acerca do tema.

Diz o parágrafo único art. 1.058, do Código Civil de 1916, que teve sua redação reproduzida no parágrafo único do art. 393 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002):

Parágrafo único. O caso fortuito, ou de força maior, verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir.

Interpretando o comando normativo, conceitua Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado, T. XXIII, p. 84.):

“Fato necessário está, aí, por fato cuja determinação se procede sem que o devedor possa afastar, em suas conseqüências. Se o fato é necessário, mas o devedor pode evitar ou impedir os seus efeitos, não há caso fortuito por força maior”.

Note-se, portanto, que um dos requisitos essenciais para a caracterização de uma das excludentes não é a inevitabilidade do fato, mas dos seus efeitos.

Não se pode olvidar, ademais, a segunda condição para caracterização das excludentes: a imprevisibilidade. Nesse sentido, afirma De Plácido e Silva:

Caso fortuito:

É expressão especialmente usada, na linguagem jurídica, para indicar todo caso que acontece imprevisivelmente, atuado por uma força que não se pode evitar.

São, assim, todos os acidentes que ocorrem, sem que a vontade do homem os possa impedir ou sem que tenha ele participado, de qualquer maneira, para a sua efetivação.

Todos os casos, que se revelam por força maior, dizem-se casos fortuitos, porque fortuito, do latim fortuitus, de fors, quer dizer casual, acidental, ao azar.

Ora, se a violência nas estradas é circunstância de conhecimento geral, não haveria como se alegar que, máxime para uma empresa transportadora do porte da autuada, o roubo de carga é um fato imprevisível e cujos efeitos seria impossível evitar. Como é cediço, há meios para se conferir maior segurança ao transporte e, conseqüentemente, minimizar os riscos do evento e, caso se concretize, seus efeitos.

Estar-se-ia, assim, diante de um caso fortuito interno, inerente ao risco da atividade econômica desenvolvida pela recorrente e, como tal, não poderia ser considerado um excludente da responsabilidade tributária.

Tal entendimento vem sendo sufragado pelo Superior Tribunal de Justiça que, analisando matéria semelhante, assentou o entendimento de que o roubo não exclui a responsabilidade tributária. Veja-se:

REsp nº 1.172.027 RJ (2009/02457394)

TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO ROUBO DE MERCADORIA DURANTE TRANSPORTE TERRESTRE CASO FORTUITO INTERNO RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR.

1. O roubo de veículo e de carga sujeita a imposto de importação ocorrido no transporte de mercadoria já desembaraçada não elide a responsabilidade de transportadora pelo pagamento do valor apurado em auto de infração, nos termos dos arts. 136 do CTN, 32 e 60 do Decreto-lei 37/66.

2. Recurso especial não provido.

No mesmo sentido a SRF editou o ADI SRF nº 12/2004, que dispõe:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição (...), declara:

Artigo único. O roubo ou o furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeito de exclusão de responsabilidade, nos termos do art. 595 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento Aduaneiro, com as alterações do Decreto nº 4.765, de 24 de junho de 2003, tendo em vista não atender, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade.

O Acórdão 9303-004.716, de 21/03/2017, com voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, designado redator do voto vencedor, enfrentou questão análoga, inclusive com o mesmo paragonado, igualmente concluindo que o roubo da mercadoria não elide a responsabilidade dos tributos em se tratando de trânsito aduaneiro.

Dessarte, deve ser revigorada a exação.”

Tenho apenas de acrescentar ao voto, acima reproduzido, que a carga sob trânsito aduaneiro está submetida a Regime Aduaneiro suspensivo, e da mesma maneira que o transportador não sendo o proprietário da carga sob sua responsabilidade, responde por sua integridade perante o consignatário em conhecimento de transporte, também responde pelos tributos devidos perante o Estado Brasileiro.

Também considero que o boletim de ocorrência é ato de comunicação de crime à Autoridade Policial, no entanto, não se configura por si só prova cabal da ocorrência efetiva do fato relatado como crime, esta comprovação apenas ocorre após o término das investigações.

Desta forma, considero sem razão à Recorrente.

Carga sujeita à alíquota zero – MERCOSUL

Com relação à cobrança dos tributos incidentes na importação submetidos à alíquota zero em razão de serem provenientes dos países do MERCOSUL, no caso específico, da Argentina, o tema é decorrente da aplicação do Acordo de Complementação Econômica, firmado no âmbito do MERCOSUL, que estabelece a desoneração tarifária para produtos originários da Argentina.

No entanto, o reconhecimento do benefício tarifário está sujeito ao despacho aduaneiro onde se verificará a elegibilidade da mercadoria à alíquota desonerada, integridade da carga, regras de origem e aplicação de cláusulas de salvaguarda presentes no próprio acordo internacional.

Não tendo sido possível proceder ao desembaraço aduaneiro em razão da carga ter sido extraviada, antes da chegada no recinto aduaneiro de destino do trânsito, não há como aplicar a alíquota zero às mercadorias extraviadas.

Considero sem razão à Recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral

Fl. 13 do Acórdão n.º 3402-011.610 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11891.720266/2012-43